



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11522.720546/2012-50
ACÓRDÃO	9202-011.545 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	ALFREDO RICARDO HID

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. APTIDÃO DE UM DOS PARADIGMAS. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando um dos dois paradigmas se apresenta apto e se observa o atendimento dos pressupostos processuais e regimentais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS. INSERÇÃO DE DEPENDENTES. DEDUÇÕES INDEVIDAS COM INSTRUÇÃO. DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMPLEMENTAR. FUNDO DE APOSENTADORIA PROGRAMA INDIVIDUAL. DESPESAS COM CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMPLEMENTAR. REITERAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Tendo a fiscalização logrado êxito em demonstrar que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, há de ser mantida a sanção pecuniária no percentual de 150%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (relator) que negava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 240/261) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em despacho prévio de admissibilidade (e-fls. 265/276) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 8/8/2023, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%, e para declarar parcialmente a decadência do lançamento, reconhecendo lustro relativo ao ano-calendário de 2007, consubstanciada no **Acórdão nº 2202-010.205** (e-fls. 216/238), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“desqualificação da multa de ofício”** e, subsidiariamente, requereu o tratamento **“da decadência em cenário de multa de ofício qualificada”** a partir da revisão e restabelecimento da qualificadora da multa de ofício, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010
(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL. REITERAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica a imposição da multa qualificada de 150%.

No caso de deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA.

A ausência de comprovação do dolo, fraude ou simulação e o pagamento feito no âmbito do IR atraem o prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, caso exista antecipação do pagamento do tributo.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade, de quebra de sigilo bancário, de prevaricação, de impossibilidade na utilização de provas emprestadas, e na parte conhecida, em dar provimento parcial para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%, e para declarar a decadência do lançamento relativamente ao ano-calendário de 2007.

Dos Acórdãos Paradigmas

Para a temática (Multa qualificada): Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2101-001.362, Processo nº 10166.720096/2010-77** (ementa na íntegra, e-fl. 248), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos em que ficar demonstrado nos autos que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser mantida a penalidade qualificada de 150%.

Na hipótese, ficou demonstrada nos autos a prática reiterada de deduções inexistentes.

(...)

Para a temática (Multa qualificada): Também, indicou-se como paradigma decisão da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, consubstanciada no **Acórdão nº 104-22.755, Processo nº 11040.001463/2005-51** (ementa na íntegra, e-fls. 248/249), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS – COMPROVAÇÃO – A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços.

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada.

Ao seu turno, para a temática subsidiária “*da decadência em cenário de multa de ofício qualificada*”, o pedido sucessivo foi realizado nos seguintes termos:

O acórdão ora recorrido, ao considerar a decadência do lançamento referente ao ano calendário de 2007, fê-lo ao entendimento de não restara configurados dolo, fraude ou simulação e, neste caso, o prazo decadencial começaria a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Entretanto, uma vez configurados dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial, no caso, iniciar-se-ia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Portanto, mantida a multa de ofício qualificada, necessário se faz restabelecer o lançamento também relativo ao ano-calendário de 2007, em face do qual não haveria decadência a ser reconhecida.

Diante disto, o despacho de admissibilidade entendeu que o pedido subsidiário, por estar relacionado à matéria recorrida, deve ter seguimento consequencial.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 111/134), após notificado em 20/3/2013, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 53/66).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo aos anos - calendário 2006 a 2010, sendo decorrente de glosa de despesas apresentadas na declaração de ajuste anual (DAA/DIRPF).

Consta que a multa de ofício foi qualificada, sob acusação fiscal de conduta deliberada de deduzir reiterativamente despesas inexistentes para fraudar o Fisco por meio de ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 01-26.211 - 2ª Turma da DRJ/BEL (e-fls. 139/147),

decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o pedido deduzido na impugnação para declarar a decadência parcial do lançamento, reconhecendo como decadente o ano-calendário de 2006. Manteve-se a multa de ofício qualificada.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 159/210), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para as matérias preambularmente destacadas com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada as matérias para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para as matérias admitidas, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, de modo a restabelecer a qualificadora da multa de ofício e afastar a decadência para o ano-calendário de 2007.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“desqualificação da multa de ofício”**; e, subsidiariamente, se vencedor, requer a aplicação **“da decadência em cenário de multa de ofício qualificada”** na forma que apontar o resultado do recurso.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois houve prática reiterada (anos-calendário 2006 a 2010) de deduzir despesas com instrução; despesas médicas; aportes em contribuições Previdenciárias e FAPI e pagamento de pensão judicial; sem apresentar os comprovantes, assim perfazendo as deduções como fictícias, ademais os paradigmas, para deduções reiterativas inadequadas, entendeu ser caso de qualificação da multa de ofício.

Das contrarrazões

Não houve contrarrazões do contribuinte, apesar de intimado (e-fls. 286/287).

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2202-010.205**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “desqualificação da multa de ofício”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2101-001.362

(i) Paradigma (2): Acórdão 104-22.755

Subsidiariamente, se vencedor, requer a aplicação “*da decadência em cenário de multa de ofício qualificada*” na forma que apontar o resultado do recurso.

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para as matérias e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao

Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, **ao menos em relação a um dos paradigmas (2101-001.362), sendo caso de conhecê-lo. Em relação ao outro paradigma (104-22.755), entendo que ele não se presta a justificar a divergência por ausência de similitude fática. Explico.**

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adota em plenitude como integrativo (*§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Em relação a divergência jurisprudencial, o acórdão recorrido julga lançamento de ofício respeitante ao imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF), e discute a imposição de multa qualificada diante da conduta reiterada de declarar despesas dedutíveis que não consegue comprovar, após intimado. As despesas que se declarou dedutíveis eram relativas à dependentes, despesas com instrução, despesas médicas, despesas com contribuições Previdenciárias e FAPI e despesas com pagamento de pensão judicial. Para o acórdão recorrido, não é possível manter a qualificadora da multa, uma vez que essa lastreou-se na *“conduta dita reiterativa, situação não descrita na legislação como causa ensejadora do aumento de penalidade”*.

A seu turno, no primeiro paradigma considerou-se a prática reiterada de utilização de deduções que não se consegue comprovar, com restituições indevidas, como elemento caracterizador do dolo e, conseqüentemente, justificador da qualificação da multa de ofício, por si só, sem qualquer ressalva.

Outrossim, ainda quanto ao primeiro paradigma, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

As teses jurídicas do acórdão recorrido e do primeiro paradigma são, portanto, antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar, para o primeiro paradigma, o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Porém, em relação ao segundo paradigma (104-22.755), ele não se presta a comprovar o dissídio jurisprudencial, uma vez que o referido paradigma não apresenta similitude fática com o acórdão recorrido.

Ora, o acórdão recorrido tem deduções não comprovadas, sem apresentação de documentos. Lado outro, o segundo paradigma tem dedução que, a despeito de apresentados recibos, *“não condizem com a realidade”*.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência para o paradigma nº 2101-001.362.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- **“Desqualificação da multa de ofício”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, haja vista que o correto seria entender pela qualificação da multa de ofício em caso no quais, por si só, ocorre reiteradas deduções que são glosadas pela fiscalização.

O acórdão recorrido, diversamente, compreende que no caso de deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova concreta e efetiva de ocorrência de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502.

Consta dos autos, extraíndo-se o quadro fático do acórdão recorrido, que no caso em vergasta houve deduções não comprovadas, no entanto não há prova de condutas ilícitas, ainda que a fiscalização tenha partido de denúncia, de modo que o só fato de haver a glosa não justifica a aplicação da multa de ofício qualificada. Ademais, modificar este contexto fático estabelecido, precisaria de revolvimento de provas, o que é vedado em recurso de cognição restrita. Demais disto, não se concorda com a tese de que a glosa, por si só, já justificaria a qualificadora.

Dito isto, em complemento, passo a adotar como razões de decidir as conclusões da Ilustre Relatora do acórdão recorrido, Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, nestes termos:

Da Multa Qualificada

A respeito da temática, a Autoridade de Lançadora assinalou que:

As diferenças apuradas entre os valores declarados e os escriturados correspondem ao período compreendido entre janeiro de 2006 a dezembro de 2010, evidenciando que não se tratava de lapso material, mas de uma conduta deliberada de deduzir despesas inexistentes.

Assim, tendo procedido de forma sistemática, durante todo o período abrangido pela ação fiscal, com objetivo que visava com essa prática, torna-se evidente a clara intenção de fraudar o Fisco por meio de ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

(...)

Portanto, tratando-se de dedução indevida de dependentes (art. 77, RIR/99), despesas médicas (art. 80 RIR/99), despesas com instrução (art.81 RIR/99), despesas com pensão alimentícia (art. 78 RIR/99), despesas com Contribuição Previdenciária Complementar (art. 74 RIR/99) e ao Fundo de Aposentadoria Programa Individual-FAPI (art.82 RIR/99), lavramos o presente Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física nos anos-calendário de 2006 a 2010, exercícios 2007 a 2011, com base no art. 73 do Decreto 3000, de 26/03/1999 (RIR/99), e de acordo com tabelas de glosa de deduções acima detalhadas.

Houve aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre diferença do imposto, em razão de ter se configurado evidente intuito de fraude, conforme preceitua o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

(...)

Ademais, tendo em vista que, ao cometer a reiterada prática de declarar despesas dedutíveis fictícias, restou evidente o intuito de fraude por parte do contribuinte, foi formalizado processo nº 11522.720.547/2012-02 – Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Examinado a defesa face à instrução processual, o Colegiado de Piso assinalou que:

10. Para os Exercícios 2007 a 2011, anos-calendário 2006 a 2010, o contribuinte declarou deduções de despesas com instrução; despesas médicas; de contribuições Previdenciárias e FAPI e pagamento de pensão judicial. Ao final de diligências em que foi intimado a apresentar os comprovantes se constatou que eram despesas fictícias. Tendo em vista que, ao cometer esta reiterada prática procurou afastar-se da tributação por meio ilegal resta clara a prática de sonegação fiscal. A este comportamento, através dos quais o sujeito passivo ensaia livrar-se da tributação, a legislação nomeia de sonegação e prevê multa mais gravosa.

Nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude ou a simulação fiscal pode dar-se em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Assim não fosse, todas as omissões de rendimentos ensejariam multa qualificada.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No presente caso, observa-se a inexistência de descrição mínima de ação simulatória/fraudulenta ou de dolo. Observa-se que a qualificadora da multa lastreou-se em conduta dita reiterativa, situação não descrita na legislação como causa ensejadora do aumento da penalidade.

A dedutibilidade da base de cálculo do IRPF (conduta infratora tributária) e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão nº 1201-003.590 – 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25. A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e

73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

Súmula CARF nº 34. Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010) (...).

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de aproveitar-se de deduções indevidas para reduzir a base de cálculo do IRPF, como é o caso de apresentação de documentos falsos, dentre outras.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão nº 9202-009.488, de 28/04/2021), observou que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêem o intuito de se

reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente porque a simples realização da conduta “*omissão de rendimentos*” não caracteriza o intuito de fraudar.

E ainda, como bem salientou o acórdão recorrido, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênia para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que *“não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada”*.

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; da classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa

qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorrido o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts. 71,72 e 73, Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, e Decreto nº 3.000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude.

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Os fatos não demonstram a utilização dolosa de documentos fraudulentos ou atos artificiosos.

Não descrito o conluio, a fraude, o dolo ou a simulação relativamente à infração tributária, entendo procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo de 75%.

Com tal conclusão adotada, mantém-se também a decadência do lançamento para o ano-calendário de 2007.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência, apesar de o fazê-lo apenas pelo paradigma dado pelo Acórdão nº 2101-001.362, embora o que importe é que resta conhecido, e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo-se a decisão recorrida por seus fundamentos. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Redatora designada.

Peço vênia ao em. Relator para apresentar respeitosa divergência com relação apenas ao mérito da controvérsia devolvida a esta eg. Câmara: **desqualificação da multa de ofício**.

De acordo com a decisão recorrida,

observa-se a **inexistência de descrição mínima de ação simulatória/fraudulenta** ou de dolo. **Observa-se que a qualificadora da multa lastreou-se em conduta dita reiterativa**, situação não descrita na legislação como causa ensejadora do aumento da penalidade. (sublinhas deste voto)

Replico os motivos lançados pela fiscalização, transcritos no *decisium* recorrido, de modo a averiguar a ter sido a sanção mais gravosa cominada pela constatação da reiteração da conduta antijurídica:

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude”. A reiterada prática de declarar despesas

dedutíveis inexistentes constitui elemento suficiente para caracterizar a intenção de eximir-se de forma ilegal do pagamento do tributo, incorrendo em crime contra a ordem tributária, de acordo com a inteligência dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990.

(...)

As diferenças apuradas entre os valores declarados e os escriturados correspondem ao período compreendido entre janeiro de 2006 a dezembro de 2010, evidenciando que não se tratava de lapso material, mas de uma conduta deliberada de deduzir despesas inexistentes. Assim, tendo procedido de forma sistemática, durante todo o período abrangido pela ação fiscal, com objetivo que visava com essa prática, torna-se evidente a clara intenção de fraudar o Fisco por meio de ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

(...)

Portanto, tratando-se de dedução indevida de dependentes (art. 77, RIR/99), despesas médicas (art.80 RIR/99), despesas com instrução (art.81 RIR/99), despesas com pensão alimentícia (art. 78 RIR/99), despesas com Contribuição Previdenciária Complementar (art 74 RIR/99) e ao Fundo de Aposentadoria Programa Individual-FAPI (art.82 RIR/99), lavramos o presente Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física nos anos-calendário de 2006 a 2010, exercícios 2007 a 2011, com base no art. 73 do Decreto 3000, de 26/03/1999 (RIR/99), e de acordo com tabelas de glosa de deduções acima detalhadas.

Houve aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre diferença do imposto, em razão de ter se configurado evidente intuito de fraude, conforme preceitua o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

O presente Relatório Fiscal é parte integrante e indissociável dos Autos de Infração referente ao MPF nº 02.3.01.00-2012-00128-0. Ademais, tendo em vista que, ao cometer a reiterada prática de declarar despesas dedutíveis fictícias, restou evidente o intuito de fraude por parte do contribuinte, foi formalizado processo nº 11522.720.547/2012-02 - Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Com a devida vênia, tenho ter a autoridade fazendária se desincumbido do ônus que sobre seus ombros recaía. Durante cinco exercícios a parte recorrida: **i)** perpetrou a dedução indevida de dependentes, **ii)** deduziu indevidamente despesas médicas, **iii)** inseriu despesas com instrução sem comprovação, **iv)** informou inadvertidas despesas com pensão alimentícia, **v)**

inseriu despesas com Contribuição Previdenciária Complementar; e, **vi)** informou indevidamente verter valores ao Fundo de Aposentadoria Programa Individual-FAPI.

Tamanha monta de equívocos sistematicamente perpetrados certamente, como assertivamente pontuou a fiscalização

não se tratava de lapso material, mas de uma conduta deliberada de deduzir despesas inexistentes. Assim, tendo procedido de forma sistemática, durante todo o período abrangido pela ação fiscal, com objetivo que visava com essa prática, torna-se evidente a clara intenção de fraudar o Fisco por meio de ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Ante o exposto, **conheço do recurso especial fazendário para dar-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira